

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PHILIPPE LÉGER

presentadas el 12 de mayo de 2005 (1)

Asunto C-291/03

My Travel plc

contra

Commissioners of Customs & Excise

[Petición de decisión prejudicial planteada por el VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido)]

«IVA – Artículo 26 de la Sexta Directiva IVA – Régimen de las agencias de viajes y de los organizadores de circuitos turísticos – Prestaciones propias y prestaciones adquiridas a terceros – Método de cálculo de la base imponible – Desglose del precio global único entre las prestaciones adquiridas y las prestaciones propias– Aplicación del criterio del valor de mercado»

1. La Directiva 77/388/CEE (2) estableció, en su artículo 26, un régimen particular en materia del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») para las agencias de viajes y los organizadores de circuitos turísticos. Este régimen particular se aplica a las agencias y organizadores que, a cambio de un precio global único, venden a los viajeros una prestación que comprende diversos servicios adquiridos a terceros, en especial alojamiento y transporte. De acuerdo con el citado régimen, la base imponible a efectos del IVA no está constituida por el precio del viaje libre de impuestos sino por el margen de beneficio de la agencia, es decir, la diferencia entre el precio libre de impuestos pagado por el comprador y el coste de los servicios adquiridos por la agencia a terceros.
2. En la sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, (3) el Tribunal de Justicia precisó que, cuando la prestación vendida por una agencia de viajes a cambio de un precio global se compone de prestaciones en parte adquiridas a terceros y en parte suministradas por ella misma, el régimen particular del artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica únicamente a las prestaciones suministradas por terceros.
3. El Tribunal de Justicia se pronunció igualmente sobre el método que debía aplicarse para individualizar la parte del precio global correspondiente a la prestación suministrada por la propia agencia de viajes. Más concretamente, se planteó la cuestión de si dicho método debía tener en cuenta el coste efectivo que estas prestaciones representaban para el operador, tal como exigía la legislación del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, o bien su valor de mercado. El Tribunal de Justicia declaró que no puede exigirse a un operador económico que calcule la parte del precio global correspondiente a la prestación propia según el principio de los costes efectivos cuando sea posible individualizar esa parte del precio global basándose en el valor de mercado

de prestaciones análogas.

4. Tras aquella sentencia, la empresa Airtours, actualmente My Travel plc, (4) un organizador de circuitos turísticos también sujeto al IVA en el Reino Unido, que había calculado su deuda para los ejercicios 1995 a 1999 aplicando el criterio de los costes efectivos, solicitó de su Administración nacional la posibilidad de recalcularse ésta, para determinados años, utilizando el criterio del valor de mercado.

5. El VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido), pregunta al Tribunal de Justicia si y en qué condiciones puede un organizador de circuitos turísticos como My Travel recalcularse su deuda tributaria relativa al IVA conforme al método de valor de mercado descrito en la sentencia *Madgett y Baldwin*, antes citada.

I. Marco jurídico

A. *Artículo 26 de la Sexta Directiva*

6. Los servicios prestados por las agencias de viajes y los organizadores de circuitos turísticos se caracterizan por el hecho de que, la mayoría de las veces, a cambio de un precio global, se componen de múltiples prestaciones, especialmente en materia de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro como fuera del territorio del Estado miembro en el que la empresa tiene su domicilio o un establecimiento permanente.

7. Debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, la aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado supondría que estos operadores económicos se encontrarían con dificultades prácticas que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad. Así, para poder recuperar el impuesto soportado correspondiente a las prestaciones de servicios adquiridas a otras empresas para la organización del viaje, estos sujetos pasivos se verían obligados a llevar a cabo las formalidades administrativas necesarias en cada uno de los Estados miembros en los que hubiesen adquirido dichas prestaciones.

8. El objetivo del artículo 26 de la Sexta Directiva es por tanto simplificar la aplicación de las reglas comunitarias en materia del IVA (5) a estos operadores y, en particular, garantizar una deducción simplificada del impuesto soportado, cualquiera que sea el Estado miembro en el que se haya percibido. (6)

9. Establece así un régimen particular en favor de las agencias de viajes y de los organizadores de circuitos turísticos que actúan en su propio nombre con respecto al viajero, y que utilizan entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos (7) para la realización del viaje.

10. Según este régimen, todas las operaciones realizadas por la agencia de viajes se consideran como una prestación única que será gravada en el lugar en el que la agencia haya establecido la sede de su actividad o tenga un establecimiento permanente desde el que haya prestado los servicios. (8)

11. Este régimen particular establece, igualmente, una excepción al régimen general previsto en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, según el cual la base imponible a efectos del IVA está constituida por la totalidad de la contraprestación que obtiene del comprador aquél que realiza la prestación. (9) Así, el artículo 26 de la citada Directiva dispone en la tercera frase de su apartado 2:

«En esta prestación se considerará como base imponible y como precio libre de impuesto, a

efectos de la letra b) del apartado 3 del artículo 22, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total a pagar por el viajero, sin el Impuesto sobre el Valor Añadido, y el costo efectivo soportado por la agencia de viajes para las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.»

12. Como corolario a esta base imponible que queda reducida al margen de beneficio, «las cuotas del [IVA] que otros sujetos pasivos imputen a la agencia de viajes por las operaciones enunciadas en el apartado 2, que redunden en beneficio directo del viajero, no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro». (10)

B. *Derecho nacional*

13. La legislación del Reino Unido fue adaptada a lo dispuesto en el artículo 26 de la Sexta Directiva por el artículo 52 de la Ley de 1994 relativa al impuesto sobre el valor añadido (Value Added Tax Act 1994) y por el Reglamento de 1987 relativo al impuesto sobre el valor añadido aplicable a los organizadores de circuitos turísticos [Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987].

14. El régimen de cálculo del margen de beneficio obtenido por los organizadores de circuitos turísticos que proporcionan a los viajeros prestaciones adquiridas a terceros viene determinado, para los períodos impositivos de que se trata en el litigio principal, por la circular 709/5/88, y posteriormente por la circular 709/5/96 de los Commissioners of Customs and Excise, (11) denominada «Tour Operators' Margin Scheme» (Régimen relativo al margen aplicable a los organizadores de circuitos turísticos). (12) El órgano jurisdiccional remitente señala que, a los efectos del presente procedimiento, los regímenes establecidos por estas dos circulares pueden considerarse idénticos.

15. El régimen TOMS obliga al organizador de circuitos turísticos cuyos viajes combinados estén constituidos a la vez por prestaciones adquiridas a terceros y por prestaciones propias, a desglosar el precio global del viaje combinado entre los costes que suponen para él las prestaciones de cada una de esas dos categorías. El coste de las prestaciones adquiridas corresponde a la cantidad que el tercero proveedor exige al organizador de circuitos turísticos. El coste de las prestaciones propias se calcula a partir de la contabilidad del organizador de circuitos turísticos. Una vez obtenidas las cifras correspondientes al coste de los servicios adquiridos y al coste de los servicios propios, dicho organizador debe restar la suma de esas cantidades del importe del precio total del viaje combinado para obtener el margen total. A continuación debe desglosar este margen total con arreglo a la proporción existente entre el coste total de las prestaciones propias y el coste total de las prestaciones adquiridas. Entonces, el margen de las prestaciones adquiridas queda sujeto al régimen del artículo 26 de la Sexta Directiva, mientras que la parte del precio del viaje combinado correspondiente a las prestaciones propias se grava conforme al sistema común de dicha Directiva.

C. *La sentencia Madgett y Baldwin*

16. Los Sres. Madgett y Baldwin explotaban un hotel situado en Devon, Inglaterra. Su clientela se componía, en un 90 %, de clientes que compraban un «viaje combinado», es decir, pagaban un precio fijo a cambio de alojamiento en régimen de media pensión, el transporte desde diferentes puntos de recogida y una excursión de un día en autocar. El resto de los clientes se encargaban ellos mismos del viaje de ida y vuelta hasta el hotel, no hacían la excursión turística y pagaban un precio diferente. Los Sres. Madgett y Baldwin recurrían a terceras empresas para garantizar a sus clientes el transporte hasta el hotel y los viajes en autocar.

17. El Tribunal de Justicia declaró en dicha sentencia que, por una parte, si bien el régimen especial del artículo 26 de la Sexta Directiva pretende evitar los problemas relacionados con la adquisición de prestaciones en diferentes Estados miembros, también resulta aplicable cuando las prestaciones se proporcionan dentro de un solo Estado. (13) Por otra parte, estimó que tal aplicación no podía circunscribirse a los operadores económicos formalmente calificados como agencias de viajes u organizadores de circuitos turísticos, sino que debía también incluir a hoteleros como los Sres. Madgett y Baldwin, que prestan servicios relacionados con viajes adquiridos a terceros, ya que estos servicios no tienen un carácter meramente accesorio respecto de sus prestaciones propias como hoteleros. (14)

18. A continuación, el Tribunal de Justicia abordó la cuestión de cómo calcular el margen imponible cuando el viaje combinado comprende a la vez prestaciones propias y servicios adquiridos a terceros.

19. En primer lugar, del contenido del artículo 26 de la Sexta Directiva, de sus objetivos y de su carácter excepcional frente al régimen general, dedujo que el régimen especial del citado artículo debía aplicarse únicamente a las prestaciones adquiridas a terceros. (15)

20. La consecuencia de esta interpretación es que la agencia de viajes debe proceder al desglose del precio global pagado por sus clientes, de forma que el margen realizado sobre las prestaciones adquiridas a terceros quede individualizado. Sin embargo, en la medida en que el artículo 26 de la Sexta Directiva no contempla el supuesto de viajes combinados que incluyan tanto prestaciones adquiridas a terceros como prestaciones propias, tampoco define los criterios que permitan calcular este margen y restar del precio global el importe de las prestaciones propias. Además, como el precio global comprende a la vez prestaciones adquiridas y prestaciones propias, tampoco puede utilizarse como base imponible para estas últimas el concepto de «contraprestación», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la citada Directiva.

21. El órgano jurisdiccional remitente consultó por tanto al Tribunal de Justicia sobre la unidad de referencia que debía utilizarse para individualizar la parte del precio global relativa a las prestaciones propias. Sugirió dos posibles métodos, basados, el primero, en el coste efectivo de esas prestaciones para el operador, conforme al régimen TOMS, y el segundo, en el valor de mercado. Este último método consistía en tomar como referencia el precio de las habitaciones y de la media pensión practicado por el hotel cuando los clientes no optaban por el viaje combinado, a fin de determinar el valor del alojamiento prestado por los hoteleros en el marco de dicho viaje combinado. Según este método, basta con restar al viaje combinado el valor total del alojamiento, calculado a partir de los precios practicados fuera del viaje combinado, para obtener el valor de las prestaciones adquiridas, dado que este valor del alojamiento comprende tanto el margen de beneficio como los costes del mismo. La deducción del precio de las prestaciones adquiridas a terceros conduce a continuación al margen imponible, de acuerdo el artículo 26 de la Sexta Directiva.

22. Ante esta tesitura, el Tribunal de Justicia señaló que ninguno de los dos métodos permitía determinar con exactitud cuál era la contrapartida realmente obtenida por el operador por las prestaciones propias. Así, el método de los costes efectivos no refleja fielmente la composición del precio global, puesto que nada permite suponer que los respectivos márgenes de cada una de las dos categorías de prestaciones que integran el viaje combinado sean proporcionales a la parte correspondiente a sus costes respectivos. (16)

23. Del mismo modo, el método basado en el valor de mercado de las prestaciones propias, determinado, en este caso, a partir del precio de las habitaciones y de la media pensión

practicado por el hotel cuando los clientes no optan por el viaje combinado, puede también implicar cierta arbitrariedad, en la medida en que el precio del alojamiento ofrecido en el marco del viaje combinado no es necesariamente igual al precio del alojamiento cuando éste se propone como prestación única. (17)

24. Sin embargo, el Tribunal de Justicia estimó que este último método presentaba frente al método de los costes efectivos la ventaja de la simplicidad. Concluyó su análisis con los siguientes puntos:

«45. Pues bien, el método de los costes efectivos de las prestaciones propias requiere una serie de complejos ejercicios de desglose e impone así al operador económico un considerable trabajo adicional. En cambio, la utilización del valor de mercado de las prestaciones propias, como señaló el Abogado General en el punto 76 de sus conclusiones, tiene la ventaja de la simplicidad, dado que no es preciso diferenciar los distintos elementos del valor de las prestaciones propias.

46. En tales circunstancias –teniendo en cuenta que en el presente asunto consta que el cálculo del IVA sobre el margen de las prestaciones adquiridas a terceros utilizando una u otra alternativa da, en principio, un IVA idéntico– no se puede exigir a un operador económico que calcule la parte del precio global que corresponde a la prestación propia según el principio de los costes efectivos cuando sea posible aislar esa parte del precio global sobre la base del valor de mercado de prestaciones análogas a las que forman parte del servicio global.

47. A la luz de estas consideraciones, procede responder a las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal que el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un operador económico sujeto a lo dispuesto en dicho artículo efectúa, contra el pago de un precio global, operaciones compuestas de prestaciones de servicios suministradas, en parte, por él mismo y, en parte, por otros sujetos pasivos, el régimen de IVA previsto en esa disposición se aplica únicamente a las prestaciones de servicios suministradas por terceros. No puede exigirse a un operador económico que calcule la parte del precio global que corresponde a la prestación propia según el principio de los costes efectivos, cuando sea posible aislar esa parte del precio global sobre la base del valor de mercado de prestaciones análogas a las que forman parte del servicio global.»

II. Los hechos del procedimiento principal

25. My Travel vende paquetes de vacaciones en el extranjero. Esta sociedad adquiere sistemáticamente el alojamiento a terceros. Sin embargo, como posee su propia compañía aérea, es ella misma la que proporciona a los viajeros el transporte a su lugar de vacaciones.

26. También vende al público billetes de avión por separado, llamados «seat only» (plazas de avión vendidas por separado), correspondientes a plazas a bordo de sus propios aparatos o a plazas adquiridas a otras compañías. Vende igualmente plazas a otros organizadores de circuitos turísticos, llamadas «broke seats» (plazas de avión de agencia).

27. My Travel presentó sus declaraciones de IVA correspondientes a los ejercicios 1995 a 1999 aplicando el método TOMS. Tras la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, recalculó su deuda de IVA correspondiente a los ejercicios 1995, 1996 y 1997 restando el «valor de mercado» de las plazas vendidas como parte de viajes combinados.

28. Para obtener este valor de mercado, My Travel utilizó dos métodos. Para el ejercicio 1995 y, según parece, también para el ejercicio 1996, tomó como punto de partida el coste de los billetes de avión vendidos como parte de viajes combinados, al que añadió un «margen porcentual» igual al que asegura haber obtenido sobre la venta de las plazas de avión vendidas por separado

durante el mismo período.

29. Durante el año 1995, My Travel vendió también viajes combinados que incluían cruceros, viajes en avión con puesta a disposición de vehículo y alojamientos en campings. Sin embargo, sólo recalculó su deuda aplicando el método de valor de mercado en relación con los viajes en avión, al estimar que no disponía de elementos de comparación apropiados para el resto de las prestaciones propias.

30. A partir de un documento interno llamado «Route Profitability Report» (Informe de Rentabilidad de Rutas), My Travel evaluó los «ingresos medios totales por pasajero» obtenidos sobre las plazas de avión vendidas al público al margen de los viajes combinados en 153 GBP para el año 1997.

31. Tras haber recalculado sobre estas bases el coste de las plazas de avión vendidas como parte de un viaje combinado, My Travel solicitó a los Commissioners la devolución de 212.000 GBP correspondientes al ejercicio de 1995, 2.004.857 GBP correspondientes al ejercicio de 1996 y 711.051 GBP correspondientes al ejercicio de 1997.

32. La amplitud de estas cantidades se debe principalmente a que el método utilizado por My Travel produce el efecto de aumentar la parte del precio del viaje combinado que se imputa al transporte y a que éste, de acuerdo con la legislación nacional aplicable, tributa al 0 %.

33. Los Commissioners rechazaron las solicitudes. Según defendieron ante el órgano jurisdiccional remitente, de la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, se desprende, según ellos, que el método que se basa en el valor de mercado no puede utilizarse cuando, como en el caso de My Travel, no presenta la ventaja de la simplicidad, da lugar a una cifra artificial en relación con el margen sobre las prestaciones adquiridas a terceros y modifica de forma significativa la cuota de IVA. Además, sostuvieron que dicha sentencia no permite utilizar tal método de forma selectiva y que la cantidad de 153 GBP no representa el valor de mercado de las plazas de avión vendidas como parte de viajes combinados.

34. Por el contrario, My Travel defendió que, en la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, el Tribunal de Justicia desestimó el argumento según el cual el criterio de los costes efectivos constituiría un indicador más fiable del valor de los distintos componentes de un viaje combinado. Alegó igualmente que no puede exigirse que los dos métodos den como resultado idénticas deudas de IVA, ya que esto obligaría a los operadores a realizar los cálculos correspondientes a cada uno de ellos. En cuanto a la alegación estimada por dicha sentencia, que defendía el carácter más sencillo del método basado en el valor de mercado, no constituye sino uno de los factores que se tuvo en cuenta para llegar a la conclusión finalmente adoptada, y no un requisito al que deba supeditarse la utilización de dicho método.

35. Según My Travel, ella tendría derecho a utilizar el método basado en el valor de mercado puesto que dispone de un elemento de comparación satisfactorio, como en el caso de los viajes en avión, y el artículo 26 de la Sexta Directiva no se opone a que se utilicen a la vez dicho método y el basado en los costes efectivos. En cuanto a la cantidad de 153 GBP, reflejaría el valor medio de las plazas de avión vendidas por separado, y podría servir de base para la valoración de las plazas vendidas como parte de los viajes combinados, porque, en la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, el Tribunal de Justicia no exigió que el operador fijase el valor de mercado de las prestaciones propias en relación con prestaciones idénticas, sino tomando como referencia prestaciones análogas.

III. Las cuestiones prejudiciales

36. En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal de Manchester decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, que se refieren a la interpretación del artículo 26 de la Sexta Directiva y de la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada:

«1) ¿En qué circunstancias, en su caso, tiene derecho un organizador de circuitos turísticos que ha cumplimentado su declaración del [IVA] correspondiente a un ejercicio fiscal utilizando el método de los costes efectivos, único método contemplado en la legislación nacional por la que se adaptó el Derecho interno a la Directiva, a recalcular posteriormente su cuota [del] IVA parcialmente con arreglo al método del valor de mercado descrito en el apartado 46 de [la sentencia Madgett y Baldwin]?

a) En particular, ¿puede dicho organizador de circuitos turísticos utilizar el método del valor de mercado de forma selectiva en relación con diferentes ejercicios fiscales y, de ser así, en qué circunstancias?

b) En el supuesto de que el organizador de circuitos turísticos venda al público por separado, sin formar parte de un paquete, algunos de los componentes de los viajes combinados que ofrece constituidos por prestaciones propias (en el presente caso, viajes en avión), pero no venda al público por separado, sin formar parte de un paquete, los demás componentes de los viajes combinados que ofrece constituidos por prestaciones propias (en el presente caso, cruceros e instalaciones de camping), ¿puede este organizador de circuitos turísticos:

– utilizar el método del valor de mercado en relación con dichos viajes combinados (que constituyen la inmensa mayoría) cuando puede determinar el valor de todas sus entregas o prestaciones propias (en el presente caso, los viajes en avión) tomando como referencia las ventas al público que ha realizado por separado, sin formar parte de un paquete;

– en los casos en que el viaje combinado incluye componentes constituidos por prestaciones propias que el organizador de circuitos turísticos no vende al público por separado (en el presente caso, cruceros e instalaciones de camping), utilizar el método del valor de mercado para determinar el valor de las entregas o prestaciones propias que vende al público (en el presente caso, los viajes en avión) cuando no ha sido posible determinar el valor de mercado de los demás componentes del viaje combinado?

c) La utilización de una combinación de métodos, ¿debe ser a) más sencilla, b) mucho más sencilla o c) no mucho más complicada?

d) El método del valor de mercado, ¿debe dar lugar a la misma deuda [de] IVA, o a una deuda muy similar a la que se deriva de la aplicación del método basado en los costes?

2) ¿Es posible, en las circunstancias del presente asunto, individualizar la parte del servicio constituido por prestaciones propias correspondiente a los viajes en avión vendidos como parte de un paquete de vacaciones tomando como referencia a) el coste medio de una plaza de avión incrementado en el margen medio aplicado por el organizador de circuitos turísticos solamente sobre las ventas de plazas vendidas por separado durante el ejercicio fiscal de que se trate, o b) los ingresos medios obtenidos por el organizador de circuitos turísticos únicamente sobre las ventas de plazas durante el mismo ejercicio fiscal?»

IV. Análisis

A. *Sobre la primera cuestión*

37. La primera cuestión comprende varias preguntas. Con carácter preliminar, tal como se desprende, en especial, de los términos «en su caso» que aparecen en la primera frase de esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si un operador turístico que ha cumplimentado su declaración del IVA para un ejercicio fiscal determinado utilizando el método contemplado en la legislación nacional por la que se adaptó el Derecho interno a la Directiva, puede recalcular su cuota del IVA, en aplicación de una sentencia del Tribunal de Justicia, con arreglo al método que dicha sentencia declara conforme a la citada Directiva.

38. Considero oportuno responder afirmativamente a esta pregunta. Es reiterada jurisprudencia que la interpretación que el Tribunal de Justicia, en el ejercicio de las competencias que le confiere el artículo 234 CE, hace de una norma de Derecho comunitario, aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma tal como debe o debería haber sido entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. (18) Lo mismo sucede cuando, con carácter excepcional, el Tribunal de Justicia limita en su sentencia el alcance temporal de dicha interpretación. (19) Una sentencia prejudicial tiene por tanto la vocación de producir efectos sobre relaciones jurídicas nacidas antes de haber sido dictada, incluso si estas relaciones no eran objeto de un litigio pendiente. De lo anterior resulta, entre otras cosas, que un órgano administrativo en el ámbito de sus competencias debe aplicar una norma de Derecho comunitario así interpretada incluso a las relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de que se dictara la sentencia del Tribunal de Justicia que se pronuncia sobre la petición de interpretación. (20)

39. Es también jurisprudencia reiterada que, cuando un Estado miembro ha percibido de un particular cantidades vulnerando las normas de Derecho comunitario, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia, ese particular tiene derecho a obtener su devolución. Según una fórmula repetida habitualmente, este derecho a la devolución es la consecuencia y el complemento de los derechos que confieren a dicho particular las disposiciones comunitarias, tal como éstas han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. (21)

40. Es igualmente jurisprudencia reiterada que, mientras no existan normas comunitarias en materia de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado regular las condiciones en las que este derecho puede ser ejercitado, pero que tales condiciones deben respetar los principios de equivalencia y efectividad, es decir, no deben ser menos favorables que las que regulen reclamaciones similares basadas en disposiciones de Derecho interno ni estar articuladas de forma que hagan imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario. (22) De acuerdo con esta jurisprudencia, un sujeto pasivo que haya ingresado cantidades en concepto de IVA indebidamente, podrá solicitar la devolución de las cantidades indebidamente abonadas con efectos retroactivos desde la entrada en vigor de la legislación nacional contraria a la Sexta Directiva, conforme a las normas procesales definidas por el ordenamiento jurídico interno, a condición de que éstas respeten las exigencias de los principios de equivalencia y efectividad. (23)

41. En mi opinión, del conjunto de esta jurisprudencia puede deducirse lógicamente que un sujeto pasivo, al que se reconoce de esta forma el derecho a obtener de su administración o de su juez nacional, en las condiciones previstas en su Derecho interno y siempre que se respeten los principios de equivalencia y efectividad, la devolución del IVA ingresado indebidamente, debe también tener la posibilidad, en las mismas condiciones, de recalcular el importe del impuesto por él devengado según el método que el Tribunal de Justicia ha estimado conforme al Derecho comunitario, y de rectificar en consecuencia sus declaraciones en concepto de IVA.

42. Propongo, por tanto, que se conteste a esta cuestión preliminar que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que haya cumplimentado su declaración del IVA correspondiente a un ejercicio fiscal determinado utilizando el método contemplado en la legislación nacional por la que se adaptó el Derecho interno a la Sexta Directiva, tiene derecho a recalcular su cuota del IVA con arreglo al método que el Tribunal de Justicia ha declarado conforme al Derecho comunitario, en las condiciones previstas en su Derecho nacional, condiciones que deben respetar los principios de equivalencia y efectividad.

43. En el marco de la primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente consulta igualmente al Tribunal de Justicia sobre las condiciones en las que un organizador de circuitos turísticos que, a cambio de un precio global, ofrece prestaciones que realiza él mismo y prestaciones realizadas por terceros, puede utilizar el método basado en el valor de mercado para individualizar la parte del precio global que corresponde a sus prestaciones propias.

44. Más concretamente, el órgano jurisdiccional remitente pide fundamentalmente que se dilucide si el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que, a cambio de un precio global único, ofrece al viajero prestaciones adquiridas y prestaciones propias debe, en principio, individualizar la parte del viaje combinado que corresponde a sus prestaciones propias basándose en su valor de mercado, cuando dicho valor pueda determinarse, o si ese sujeto pasivo puede escoger libremente entre utilizar este criterio o el de los costes efectivos. En este contexto, dicho órgano jurisdiccional pregunta también al Tribunal de Justicia en qué medida la aplicación del método basado en el valor de mercado debe ser más sencilla para el sujeto pasivo afectado y si está sometida al requisito de que tenga como resultado una cuota de IVA idéntica o análoga a la que habría obtenido utilizando el método basado en el coste real de las prestaciones.

45. Pide también que se dilucide si el criterio del valor de mercado se aplica a las prestaciones propias cuyo valor puede determinarse en aquellos casos en los que, en el marco del mismo período impositivo, el valor de mercado de determinados componentes del viaje combinado correspondientes a prestaciones propias no pueda ser determinado porque el sujeto pasivo no vende prestaciones análogas por separado, sin formar parte de un paquete.

46. El órgano jurisdiccional remitente señala que plantea estas cuestiones porque no ha encontrado en la sentencia *Madgett y Baldwin*, antes citada, ningún elemento que demuestre que haya sido voluntad del Tribunal de Justicia restringir de un modo o de otro el uso de un método basado en el valor de mercado en aquellos casos en los que sea posible para cualquier contribuyente «aislar esa parte del precio global sobre la base del valor de mercado de prestaciones análogas a las que forman parte del servicio global». Tampoco ha podido determinar con certeza si los apartados 43 a 47 de aquella sentencia establecen las condiciones que deben cumplirse para que un contribuyente pueda utilizar ese método de desglose, o si dichos apartados se limitan a exponer los factores que el Tribunal de Justicia tuvo en cuenta a la hora de adoptar su resolución.

47. Estas cuestiones deben conducirnos a examinar, en primer lugar, si la sentencia *Madgett y Baldwin*, antes citada, debe interpretarse en el sentido de que la facultad de un sujeto pasivo de desglosar el precio global utilizando el criterio del valor de mercado está sometida al requisito de que su utilización sea efectivamente más sencilla en la situación particular de ese sujeto pasivo y de que tenga como resultado una cuota de IVA idéntica o análoga a la que habría obtenido utilizando el criterio de los costes reales.

48. En segundo lugar veremos, en su caso, si un sujeto pasivo puede utilizar libremente el método basado en el valor de mercado de un período impositivo a otro. Finalmente,

examinaremos si un sujeto pasivo puede emplear este método para determinadas prestaciones propias solamente cuando, en el marco del mismo período impositivo, no pueda determinar el valor de mercado de otros componentes del viaje combinado correspondientes a sus prestaciones propias.

49. Por lo tanto, conviene examinar, en primer lugar, si el desglose, por parte de uno de los sujetos pasivos contemplados en el artículo 26 de la Sexta Directiva, del precio global utilizando el criterio del valor de mercado está sometido al requisito de que la utilización de este método sea efectivamente más sencilla en su situación particular y de que tenga como resultado una cuota de IVA análoga a la que habría obtenido utilizando el criterio de los costes reales. Se trata de saber si, como sostiene el Gobierno del Reino Unido, un sujeto pasivo como My Travel no tiene derecho a modificar sus declaraciones del IVA aplicando el criterio del valor de mercado por la razón de que podría realizarlas sin dificultad utilizando el criterio de los costes reales, y porque esta modificación tendría el efecto de reducir su deuda tributaria de forma significativa.

50. No comparto la interpretación de la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, defendida por el Gobierno del Reino Unido.

51. En mi opinión, del examen del apartado 45 de aquella sentencia resulta que las razones por las que el Tribunal de Justicia considera que el método basado en el valor de mercado presenta la ventaja de la simplicidad no están ligadas a las circunstancias particulares de ese asunto. El Tribunal de Justicia no constató esa mayor simplicidad en la situación concreta de los Sres. Madgett y Baldwin, sino en relación con las condiciones generales de aplicación de los dos métodos concurrentes, remitiéndose expresamente al punto 76 de mis conclusiones en aquél asunto. (24) Por tanto, el método basado en el valor de mercado merece ser aplicado por ofrecer, intrínsecamente, la ventaja de la simplicidad con respecto al método basado en los costes reales. (25)

52. Además, tal como señalan el órgano jurisdiccional remitente y la parte demandante en el litigio principal, supeditar la utilización de este método de determinación del IVA debido por una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos al requisito de que, en la situación particular de cada sujeto pasivo, sea efectivamente más sencilla que la del método basado en los costes reales, supondría hacer depender la determinación de la base imponible, que constituye un elemento esencial del sistema del IVA, de una apreciación impregnada de incertidumbre y de cierta dosis de subjetividad. Tal requisito sería contrario al principio de seguridad jurídica que exige, especialmente en aquellas materias que, como el IVA, tienen repercusiones financieras, que la normativa comunitaria presente los caracteres de certidumbre y previsibilidad. (26)

53. La circunstancia de que un sujeto pasivo como My Travel haya podido realizar sus declaraciones del IVA según el régimen TOMS, utilizando el criterio de los costes reales sin encontrar, según parece, especiales dificultades, no debería por tanto, en mi opinión, obstar a que las presentase de nuevo utilizando el método basado en el valor de mercado.

54. A continuación, tampoco creo que la mención que aparece en el apartado 46 de la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, según la cual «teniendo en cuenta que en el presente asunto consta que el cálculo del IVA sobre el margen de las prestaciones adquiridas a terceros utilizando una u otra alternativa da, en principio, un IVA idéntico», deba ser entendida como la expresión de un requisito necesario para la aplicación del criterio del valor de mercado. En mi opinión, tal interpretación no se corresponde con la redacción de los fundamentos de Derecho. En efecto, este argumento aparece entre guiones, después de la expresión «en tales circunstancias», que indica que la conclusión expresada por el Tribunal de Justicia en dicho apartado 46 y en el apartado siguiente se deriva de los razonamientos expuestos en los apartados precedentes. Por lo tanto, resulta irrelevante la circunstancia de que los dos métodos concurrentes produzcan en el

caso de autos una deuda tributaria idéntica.

55. Además, la interpretación que defendía el Reino Unido produciría el efecto de obligar a los sujetos pasivos a realizar todas las operaciones necesarias para aplicar el método basado en los costes reales después de haber realizado su declaración conforme al método basado en el valor de mercado. Esta solución privaría a la aplicación del criterio del valor de mercado de la ventaja por la que el Tribunal de Justicia estimó que debía constituir el criterio pertinente, según la cual este criterio es, en general, más fácil de aplicar que el de los costes reales. Esta solución podría también hacer inoperante la aplicación del criterio del valor de mercado cuando, como en el caso de autos, las prestaciones propias y las prestaciones adquiridas están sujetas a tipos distintos de IVA.

56. En mi opinión, el sujeto pasivo a que se refiere el artículo 26 de la Sexta Directiva, que ofrece a los viajeros prestaciones adquiridas y prestaciones propias a cambio de un precio global, puede utilizar el criterio del valor de mercado para desglosar ese precio global, sin que dicha utilización esté supeditada al requisito de tener como resultado una cuota de IVA idéntica a la que se habría obtenido utilizando el criterio de los costes reales. En el litigio principal, la circunstancia de que la utilización de ese criterio tenga como consecuencia una reducción significativa de la deuda tributaria de My Travel no debería por tanto, en sí misma, constituir un obstáculo a dicha utilización.

57. En segundo lugar, procede examinar si la utilización del criterio del valor de mercado, cuando éste pueda determinarse, puede dejarse a discreción del sujeto pasivo.

58. La relevancia de esta cuestión destaca claramente del auto de remisión. Se trata de saber si un sujeto pasivo como My Travel, que ha presentado sus declaraciones del IVA correspondientes a los ejercicios 1995 a 1999 utilizando el criterio de los costes reales, puede recalcular su deuda tributaria utilizando el criterio del valor de mercado sólo para los tres ejercicios en los que la utilización de este último criterio tiene el efecto de reducir de forma significativa su deuda tributaria.

59. Como indica el órgano jurisdiccional remitente, es cierto que la redacción de la respuesta que da el Tribunal de Justicia a las cuestiones en la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, según la cual «no puede exigirse a un operador económico que calcule la parte del precio global que corresponde a la prestación propia según el principio de los costes efectivos cuando sea posible aislar esa parte del precio global sobre la base del valor de mercado de prestaciones análogas a las que forman parte del servicio», (27) puede presentar cierta ambigüedad sobre ese punto. Sin embargo, no creo que el Tribunal de Justicia haya querido decir en esa respuesta que un sujeto pasivo que pueda determinar el valor de mercado de sus prestaciones propias tenga derecho a escoger libremente entre utilizar ese criterio o el de los costes reales con el único objeto de minimizar su deuda tributaria.

60. Tal enfoque no sería conforme, en mi opinión, al principio básico en el que se basa el IVA. Conviene recordar, en efecto, que este principio básico reside en el hecho de que se trata de un impuesto sobre el consumo. Es exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios y lo recaudan los sujetos pasivos en cada fase del proceso de producción o de distribución por cuenta de la Administración tributaria, a la que deben entregar su importe, y sólo grava en definitiva al consumidor final. (28) La aplicación de este sistema implica, en consecuencia, que los sujetos pasivos estén identificados por la autoridad tributaria de su país, que lleven una contabilidad rigurosa y que realicen declaraciones periódicas ante dicha autoridad. Por lo tanto, de acuerdo con el principio básico de este sistema y sus modalidades de funcionamiento, el IVA que recauden las autoridades tributarias debe ser igual al impuesto efectivamente cobrado al consumidor final.

61. Las condiciones de aplicación del régimen especial establecido por el artículo 26 de la Sexta Directiva para las agencias de viajes y los organizadores de circuitos turísticos, cuando el sujeto pasivo suministra al viajero prestaciones adquiridas y prestaciones propias a cambio de un precio global, no deberían cuestionar este principio básico del sistema del IVA. Suscribo, por tanto, la tesis expresada por la Comisión de las Comunidades Europeas, según la cual el método de desglose del viaje combinado debería conducir, en lo relativo a las prestaciones propias, a un resultado lo más próximo posible al que resultaría de la aplicación del régimen normal del IVA, como se desprende del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de dicha Directiva y de la jurisprudencia reiterada, según la cual la base imponible es la contraprestación realmente percibida por el operador por los bienes y servicios que ha suministrado, y no un valor estimado según criterios objetivos. (29)

62. Sin embargo, a diferencia de la Comisión, no estoy convencido de que el criterio del valor de mercado deba preferirse al de los costes reales porque tenga, según dicha institución, la ventaja de permitir, en general, determinar con mayor precisión las partes del precio global que deben atribuirse, respectivamente, a las prestaciones adquiridas y a las prestaciones propias. No es esta ventaja la razón de que el Tribunal de Justicia, en la sentencia *Madgett y Baldwin*, antes citada, optara por este criterio como criterio de desglose pertinente.

63. En efecto, en aquella sentencia el Tribunal de Justicia declaró que el método basado en el valor de mercado entraña también cierta arbitrariedad, porque conduce a presumir que el precio de las prestaciones propias que se ofrecen en el marco de un viaje combinado es idéntico al precio que tienen cuando se ofrecen como prestaciones únicas. Esto supone presuponer, en el asunto principal, que el precio del billete de avión que *My Travel* vende en el marco de un paquete de vacaciones es idéntico al precio del billete de avión al mismo destino que este sujeto pasivo vende por separado. Pues bien, esta premisa no siempre se da. Como indiqué en mis conclusiones en el asunto *Madgett y Baldwin*, antes citado, (30) no es raro que el viaje combinado constituya una ocasión de proponer un servicio a un precio menor para hacer más atractiva la oferta de prestaciones mixtas.

64. De acuerdo con la sentencia *Madgett y Baldwin*, antes citada, el método basado en el valor de mercado es preferible no porque permita, en general, obtener un resultado que sería el más parecido posible al que produciría la aplicación del régimen normal del IVA, como sostiene la Comisión, sino porque es intrínsecamente más sencillo que el basado en los costes reales.

65. Sin embargo, en mi opinión, lo anterior no debe llevarnos a reconocer a un sujeto pasivo la facultad de utilizar el referido criterio de forma discrecional, según produzca o no el efecto de reducir su deuda tributaria con respecto a la que resultaría del método basado en los costes reales. Por una parte, en efecto, ningún elemento de la sentencia *Madgett y Baldwin*, antes citada, permite realmente acreditar la tesis según la cual el Tribunal de Justicia quiso reconocer tal

derecho a los operadores económicos.

66. Por otra parte, la interpretación de dicha sentencia que propone My Travel tendría la consecuencia de permitir a los sujetos pasivos modificar a su arbitrio la base imponible resultante de la aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva y la sometida al régimen general. Pues bien, conferir tal facultad a los sujetos pasivos podría tener como consecuencia permitirles aumentar artificialmente la base imponible sometida al tipo de gravamen menos elevado y crear así una desigualdad en la competencia entre los operadores económicos, en beneficio de los que hayan establecido la sede de su actividad o un establecimiento permanente en un Estado miembro que grave determinadas operaciones a tipos muy reducidos o al 0 %, como ocurre en el Reino Unido en relación con el transporte de pasajeros. (31) Tal interpretación podría, por tanto, vulnerar el principio de neutralidad del IVA en relación con las condiciones de la competencia.

67. Es importante recordar, a este respecto, que el legislador comunitario, tal como se desprende del noveno considerando de la Sexta Directiva, quiso que la base imponible se sometiese a una armonización «con el fin de que la aplicación del tipo impositivo comunitario a las operaciones imponibles conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros». La armonización de la base imponible tiene así por objeto garantizar que situaciones análogas desde un punto de vista económico o comercial sean objeto de un tratamiento idéntico en lo que se refiere a la aplicación del IVA. Tal armonización contribuye así a garantizar la neutralidad de este sistema.

68. Comparto, por tanto, el punto de vista de la Comisión, según el cual el desglose del precio del viaje combinado entre las prestaciones adquiridas y las prestaciones propias debería realizarse basándose en el valor de mercado de estas últimas prestaciones, cuando este valor pueda determinarse.

69. Sin embargo, me resulta difícil excluir totalmente que puedan establecerse excepciones a este principio. Como hemos visto, el criterio del valor de mercado comporta también cierta arbitrariedad y uno de los principios esenciales del IVA es su neutralidad con respecto a los sujetos pasivos. Es jurisprudencia reiterada que, en el régimen general del IVA, la base imponible del impuesto que han de percibir las autoridades tributarias no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final. (32) Por tanto, me parecería posible admitir que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos, que pudiese demostrar que el método basado en los costes efectivos fuera fiel reflejo de la estructura real del viaje combinado, pudiera realizar el desglose de los precios de sus viajes combinados utilizando este método en lugar del basado en el valor de mercado.

70. Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando un sujeto pasivo pudiese probar, a partir de su contabilidad, que, en relación con un período impositivo determinado, fijó sus precios sistemáticamente de forma que obtuviese un margen fijo de beneficio sobre cada gasto soportado. Creo que, en este supuesto, el objetivo de armonización de la base imponible, que conduce a erigir el criterio del valor de mercado en criterio de principio, debería supeditarse a la exigencia de neutralidad.

71. Por tanto, sostengo la opinión de que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ofrece al viajero prestaciones adquiridas y prestaciones propias a cambio de un precio global único debe, en principio, individualizar la parte del viaje combinado que corresponde a sus prestaciones propias basándose en su valor de mercado, cuando este valor pueda determinarse, salvo que esté en condiciones de demostrar que, para el período impositivo en cuestión, el método basado en los costes efectivos sea fiel reflejo de la estructura real del viaje combinado.

72. Corresponde a la Administración tributaria nacional y, en su caso, al juez nacional determinar si es posible individualizar la parte del viaje combinado que corresponde a las prestaciones propias basándose en su valor de mercado.

73. En la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, el Tribunal de Justicia consideró que ese valor de mercado debía determinarse sobre la base del precio de prestaciones análogas ofrecidas por el propio sujeto pasivo fuera del viaje combinado. (33) Por su parte, la Comisión estima que también podrían tenerse en cuenta prestaciones análogas suministradas por otros sujetos pasivos.

74. No estoy a favor de esta última solución por las siguientes razones. En primer lugar, porque es idéntica a la propuesta realizada por el Gobierno sueco en el asunto Madgett y Baldwin, antes citado, propuesta que, si bien no fue desestimada de forma expresa por el Tribunal de Justicia, tampoco fue recogida en la sentencia. A continuación, como indiqué en mis conclusiones en aquel asunto, (34) porque podría presentar más inconvenientes que ventajas. En efecto, por una parte, el valor obtenido basándose en prestaciones análogas suministradas por otros sujetos pasivos sería en gran parte ficticio, ya que no tendría una relación directa con la prestación que debe gravarse. Por otra parte, existiría un riesgo de imprecisión debido al hecho de que el valor de referencia podría cuestionarse y ser objeto de controversia entre expertos.

75. Creo que las circunstancias fácticas del litigio principal más bien confirman mi análisis. La gran fluctuación de los precios de los billetes de avión y la diversidad de su coste en función de los destinos, que obedecen, en particular, a la competencia en ese sector de empresas llamadas «low cost» (de bajo coste), podrían hacer que la determinación de los valores de comparación pertinentes a partir de transportes realizados por otros sujetos pasivos resultase difícil y sujeta a controversia. Además, el órgano jurisdiccional remitente no cuestiona la forma de determinar el valor de mercado de las prestaciones propias, como resulta de la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada. Le corresponderá por tanto apreciar si los billetes de avión vendidos por separado por My Travel pueden constituir prestaciones análogas a los ofrecidos por ese sujeto pasivo en el marco de los viajes combinados, y, en su caso, determinar el valor de mercado de esos billetes basándose en el precio de los que se venden por separado.

76. En el caso de autos se plantea también la cuestión de determinar cómo realizar el desglose del precio del viaje combinado cuando el sujeto pasivo no cuenta con términos de comparación adecuados para determinar el valor de ciertas prestaciones propias por no vender prestaciones análogas por separado, sin formar parte de un paquete. Este es el supuesto del ejercicio de 1995, durante el cual My Travel vendió viajes combinados en los que proporcionó ella misma, además de plazas de avión, cruceros y alojamiento en campings, en un momento en que no vendía prestaciones de este tipo por separado. De esta forma, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en tercer lugar, si cuando el viaje combinado comprende prestaciones propias cuyo valor de mercado no puede determinarse porque el sujeto pasivo no vende prestaciones análogas por separado, sin formar parte de un paquete, puede aplicarse sin embargo este criterio a aquellas prestaciones propias cuyo valor de mercado sí puede conocerse.

77. En mi opinión, el hecho de que no pueda determinarse el valor de mercado para la totalidad de las prestaciones proporcionadas por el sujeto pasivo no justifica la no aplicación de este criterio para valorar aquellas prestaciones cuyo valor sí pueda conocerse. Es cierto que, en este supuesto, el sujeto pasivo se ve obligado a desglosar el precio global utilizando los dos métodos de cálculo. Debe así determinar el valor de mercado de las prestaciones propias que vende por separado para restar su valor del precio global, y a continuación proceder al desglose del saldo de este precio entre las prestaciones adquiridas y las demás prestaciones propias para entonces determinar el margen imponible en virtud del artículo 26 de la Sexta Directiva utilizando el método

basado en los costes reales.

78. Sin embargo, no creo que la aplicación así combinada de estos dos métodos encuentre dificultades insuperables de orden práctico. El órgano jurisdiccional remitente no ha mencionado tales dificultades y de los documentos que obran en autos resulta que My Travel pudo recalcular su cuota de IVA para el año 1995 deduciendo únicamente el valor de mercado de los viajes en avión. Además, he indicado anteriormente las razones por las que la aplicación del criterio del valor de mercado no debía, en mi opinión, supeditarse al requisito de resultar más fácil de aplicar en la situación particular de cada sujeto pasivo.

79. Además, si bien el artículo 26 de la Sexta Directiva tiene por objeto adaptar las reglas aplicables en materia de IVA a las particularidades de la actividad de una agencia de viajes y reducir así las dificultades prácticas que podrían obstaculizarla, el régimen establecido en ese artículo no pretende, contrariamente al establecido para las pequeñas empresas y los productores agrícolas, (35) simplificar las exigencias contables que implica el sistema normal del IVA. Así, dicho artículo dispone en su apartado 3 que cuando las operaciones para las que esos operadores económicos recurran a otros sujetos pasivos sean efectuadas tanto dentro como fuera de la Comunidad, únicamente se considerará exenta la parte del precio global que se relacione con las operaciones realizadas fuera de la Comunidad. Es fácil percatarse de que la aplicación de esta disposición puede obligar a las agencias de viajes a efectuar operaciones de desglose de sus viajes combinados de relativa complejidad técnica. (36)

80. No veo por tanto razón suficiente para excluir, en el supuesto contemplado, la aplicación del criterio del valor de mercado y comprometer así el objetivo de armonización de la base imponible perseguido por la Sexta Directiva. Por tanto, estimo, al igual que la Comisión, que un sujeto pasivo, en el marco de un mismo ejercicio, puede aplicar el criterio del valor de mercado a determinadas prestaciones y no a otras cuando no dispone de los elementos necesarios para determinar el valor de mercado de esas otras prestaciones.

81. A la vista del conjunto de estas consideraciones, propongo que se responda de la siguiente forma a la primera cuestión prejudicial: El artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ofrece al viajero prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones realizadas por él mismo a cambio de un precio global único debe, en principio, individualizar la parte del viaje combinado que corresponde a sus prestaciones propias basándose en su valor de mercado, cuando este valor pueda determinarse. En ese supuesto, un sujeto pasivo sólo podrá utilizar el criterio de los costes reales si prueba que dicho criterio refleja fielmente la estructura real del viaje combinado. La aplicación del criterio del valor de mercado no está supeditada a la condición de que sea más sencilla que el método basado en los costes reales, ni al requisito de que tenga como resultado una cuota de IVA idéntica o análoga a la que resultaría siguiendo el método basado en los costes reales. Por tanto:

- una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos no puede utilizar de forma discrecional el método basado en el valor de mercado;
- el criterio del valor de mercado se aplica a las prestaciones propias cuyo valor puede determinarse incluso si, en el marco del mismo ejercicio, el valor de mercado de algunos de los componentes del viaje combinado correspondientes a prestaciones propias no puede determinarse porque el sujeto pasivo no vende prestaciones análogas por separado, sin formar parte de un paquete.

B. *Sobre la segunda cuestión*

82. Recuérdese que, mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide que

se dilucide si, en las circunstancias del litigio principal, es posible individualizar la parte del servicio constituido por prestaciones propias correspondiente a los vuelos que se venden como parte de un paquete de vacaciones tomando como referencia, bien el coste medio de una plaza de avión incrementado en el margen medio aplicado por el operador turístico sobre las plazas de avión vendidas por separado durante el ejercicio fiscal en cuestión, o bien los ingresos medios obtenidos por el operador turístico sobre las plazas de avión vendidas por separado durante ese mismo ejercicio.

83. Así pues, en esa cuestión dicho órgano pide al Tribunal de Justicia aclaraciones sobre la forma de determinar exactamente el valor de mercado de las prestaciones propias proporcionadas por My Travel en el marco de los paquetes de vacaciones que ésta vende.

84. Cabe recordar que, en el marco del artículo 234 CE, el Tribunal de Justicia no es competente para aplicar las normas comunitarias a un caso determinado, sino tan sólo para interpretar el Tratado CE y los actos adoptados por las instituciones de la Comunidad Europea. (37) En mi opinión, esta cuestión excede de la competencia que dicho artículo atribuye al Tribunal de Justicia, porque supondría examinar los cálculos realizados por My Travel en sus nuevas declaraciones de IVA. Además, el propio órgano jurisdiccional remitente señala que, en el caso de que el Tribunal de Justicia declare que esa sociedad tiene derecho a utilizar el método del valor de mercado, se verá obligado a determinar el método preciso de cálculo de ese valor en una nueva vista dedicada a esta cuestión y de forma colegiada, con la intervención de dos personas cualificadas en materia de contabilidad.

85. No obstante, en el marco de la interpretación del artículo 26 de la Sexta Directiva, y como continuación de las indicaciones ya dadas sobre la forma de desglosar el precio único cuando un sujeto pasivo ofrece prestaciones adquiridas y prestaciones propias, el Tribunal de Justicia podría, en mi opinión, responder a la pregunta contenida en esa cuestión, que versa sobre el extremo de si es posible basarse en valores medios para determinar el valor de mercado.

86. Al igual que la Comisión, creo que nada se opone a una práctica de este tipo. Por el contrario, un valor medio puede resultar más representativo cuando, como sucede en el caso de autos, los precios de las prestaciones análogas vendidas por separado presentan variaciones importantes. (38) Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente podría determinar legítimamente el valor de mercado de los vuelos vendidos por My Travel en el marco de paquetes de vacaciones basándose en el precio medio de venta de los billetes de avión vendidos por ese mismo sujeto pasivo para el mismo destino o para un destino comparable. Corresponde a dicho órgano jurisdiccional introducir las correcciones necesarias en esos valores medios a fin de tener en cuenta el hecho de que, en el marco de los viajes combinados, se ofrecen a los hijos de los pasajeros plazas de avión gratuitas o a precios reducidos.

87. Propongo, por tanto, que a la segunda cuestión se conteste que corresponde al juez nacional determinar, a la vista de las circunstancias del litigio principal, el valor de mercado de los vuelos ofrecidos por My Travel en el marco de paquetes de vacaciones. El órgano jurisdiccional remitente puede determinar ese valor de mercado a partir de valores medios.

V. Conclusión

88. A la vista de las anteriores consideraciones, propongo que se responda a las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal, Manchester, de la siguiente forma:

«1) Una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que haya cumplimentado su declaración del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a un ejercicio fiscal determinado utilizando el método contemplado en la legislación nacional por la que se adaptó el Derecho

interno a la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ? Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, tiene derecho a recalcular su cuota del impuesto sobre el valor añadido con arreglo al método que el Tribunal de Justicia ha declarado conforme al Derecho comunitario, en las condiciones previstas en su Derecho nacional, condiciones que deben respetar los principios de equivalencia y efectividad.

2) El artículo 26 de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido que una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos que ofrece al viajero prestaciones adquiridas a terceros y prestaciones realizadas por él mismo a cambio de un precio global único debe, en principio, individualizar la parte del viaje combinado que corresponde a sus prestaciones propias basándose en su valor de mercado, cuando este valor pueda determinarse. En ese supuesto, un sujeto pasivo sólo podrá utilizar el criterio de los costes reales si prueba que dicho criterio refleja fielmente la estructura real del viaje combinado. La aplicación del criterio del valor de mercado no está supeditada a la condición de que sea más sencilla que el método basado en los costes reales, ni al requisito de que tenga como resultado una cuota de IVA idéntica o análoga a la que resultaría siguiendo el método basado en los costes reales. Por tanto:

- una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos no puede utilizar de forma discrecional el método basado en el valor de mercado;
- el criterio del valor de mercado se aplica a las prestaciones propias cuyo valor puede determinarse incluso si, en el marco del mismo ejercicio, el valor de mercado de algunos de los componentes del viaje combinado correspondientes a prestaciones propias no puede determinarse porque el sujeto pasivo no vende prestaciones análogas por separado, sin formar parte de un paquete.

3) Corresponde al juez nacional determinar, a la vista de las circunstancias del litigio principal, el valor de mercado de los vuelos ofrecidos por My Travel plc en el marco de paquetes de vacaciones. El órgano jurisdiccional remitente puede determinar ese valor de mercado a partir de valores medios.»

1 – Lengua original: francés.

2 – Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1, EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

3 – Asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229.

4 – En lo sucesivo, «My Travel».

5 – Sentencias de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel (C-163/91, Rec. p. I-5723), apartado 15, así como Madgett y Baldwin, antes citada (apartado 18).

6 – Sentencia de 19 de junio de 2003, First Choice Holidays (C-149/01, Rec. p. I-6289), apartado 25.

7 – Artículo 26, apartado 1.

8 – Apartado 2, primera y segunda frases, del mismo artículo.

9 – De acuerdo con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva: «La base imponible estará constituida: a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d), del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».

10 – Artículo 26, apartado 4.

11 – En lo sucesivo, «Commissioners».

12 – En lo sucesivo, «régimen TOMS».

13 – Apartado 19.

14 – Apartados 20 a 27.

15 – Apartados 32 a 35.

16 – Apartado 43.

17 – Apartado 44.

18 – Véanse, en especial, las sentencias de 27 de marzo de 1980, *Denkavit Italiana* (61/79, Rec. p. 1205), apartado 16; de 6 de julio de 1995, *BP Soupergaz* (C?62/93, Rec. p. I?1883), apartado 39, y de 13 de enero de 2004, *Kühne & Heitz* (C?453/00, Rec. p. I?0000), apartado 21.

19 – Véanse, en especial, las sentencias *Denkavit Italiana*, antes citada (apartado 17), y de 29 de noviembre de 2001, *Griesmar* (C?366/99, Rec. p. I?9383), apartado 74. Véase, para una aplicación reciente de esos principios en materia de IVA, la sentencia de 17 de febrero de 2005, *Linneweber y Akritidis* (asuntos acumulados C?453/02 y C?462/02, Rec. p. I?0000), apartados 41 a 45.

20 – Véanse, en especial, las sentencias de 22 de junio de 1989, *Fratelli Costanzo* (103/88, Rec. p. 1839), apartado 33; de 19 de enero de 1993, *Comisión/Italia* (C?101/91, Rec. p. I?191), apartado 24; de 28 de junio de 2001, *Larsy* (C?118/00, Rec. p. I?5063), apartado 52, y *Kühne & Heitz*, antes citada (apartado 22).

21 – Véanse, en especial, las sentencias de 2 de febrero de 1988, *Barra* (309/85, Rec. p. 355), apartado 17, y de 2 de octubre de 2003, *Weber's Wine World y otros* (C?147/01, Rec. p. I?11365), apartado 93.

22 – Véanse, en especial, las sentencias de 9 de noviembre de 1983, *San Giorgio* (199/82, Rec. p. 3595), apartado 12, y *Weber's Wine World y otros*, antes citada (apartado 103).

23 – Sentencia *BP Soupergaz*, antes citada (apartado 42). Véase, igualmente, la sentencia de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer* (C?62/00, Rec. p. I?6325), apartado 47.

24 – Este punto estaba redactado como sigue: «Por su parte, la deducción del valor de mercado de las prestaciones propias ofrece la ventaja de la sencillez, pero, como ya he señalado, no refleja exactamente la estructura del precio de esas prestaciones dentro del viaje combinado. Mientras que, según el método basado en el cálculo de los costes, debe determinarse el margen imponible

a partir del margen común, aquí no es necesario distinguir los diferentes elementos del valor de las prestaciones. El margen y los costes constituyen conjuntamente el valor de referencia de las prestaciones propias, que basta con deducir del precio global para obtener el valor de las prestaciones adquiridas. La operación, descrita anteriormente, de deducción del precio de estas últimas prestaciones lleva luego al margen imponible, obtenido de ese modo sin que sea preciso desglosar el valor de las prestaciones propias.»

25 – En los puntos 77 y 78 de mis conclusiones en el mismo asunto, añadía que el método basado en los costes requiere una compleja reconstitución de los diferentes elementos del precio de coste que no puede ser efectuada sin un desglose de los gastos generales entre las prestaciones propias, cuya deducción del precio global dará el margen común, que se utilizará para el cálculo de la base imponible, y las prestaciones propias excluidas del viaje combinado. Además, recurrir al valor de mercado evita también las incertidumbres relacionadas con la naturaleza de los costes que habría que deducir. En efecto, la tercera frase del apartado 2 del artículo 26 de la Sexta Directiva prevé la deducción del coste efectivo soportado por la agencia de viajes por las prestaciones adquiridas, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero. En consecuencia, los gastos generales que no reúnen ese requisito, pero que, no obstante, se utilizan para la actividad global del operador económico, forman parte del margen imponible de las prestaciones adquiridas, pero están excluidos del margen de las prestaciones propias. El cálculo de los costes requeriría desglosar dichos gastos entre esas dos categorías de prestaciones. Pues bien, los valores de mercado de las prestaciones propias ya los incluyen y no es preciso aislarlos para calcular el margen de las prestaciones adquiridas.

26 – Véanse la sentencia de 13 de marzo de 1990, Comisión/Francia (C-30/89, Rec. p. I-691), apartado 23, y, en lo que se refiere más concretamente al régimen particular previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva, la sentencia de 27 de octubre de 1992, Comisión/Alemania (C-74/91, Rec. p. I-5437), apartado 17.

27 – Apartado 47 de la sentencia y segunda frase del punto 2 del fallo.

28 – Véase, en particular, para una exposición del sistema del IVA, la sentencia de 24 de octubre de 1996, Gibbs (C-317/94, Rec. p. I-5339), apartados 18 a 24.

29 – Véanse, sobre el concepto equivalente de «contravalor» que aparece en la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6); la sentencia de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445), apartado 13; sobre el concepto de «contraprestación» que aparece en la Sexta Directiva, las sentencias de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365), apartado 16; de 2 de junio de 1994, Empire Stores (C-33/93, Rec. p. I-2329), apartado 18; Madgett y Baldwin, antes citada (apartado 40), y de 3 de julio de 2001, Bertelsmann (C-380/99, Rec. p. I-5163), apartado 22.

30 – Punto 69.

31 – Las reglas aplicables a los tipos de gravamen del IVA están previstas, principalmente, en el artículo 12, apartado 3, de la Sexta Directiva. Según las versiones de este artículo aplicables en los años en que sucedieron los hechos de este asunto, los Estados miembros debían fijar un tipo normal de IVA no inferior al 15 %. Podían fijar también uno o dos tipos reducidos, aplicables a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios, que no fueran inferiores al 5 %. Sin embargo, determinados Estados miembros tenían la posibilidad, transitoriamente, de establecer tipos impositivos inferiores a esos tipos reducidos [véase, para una exposición de los tipos

impositivos aplicables en los diferentes Estados miembros, el Informe de la Comisión sobre los tipos reducidos del IVA elaborado de conformidad con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 12 de la Sexta Directiva, COM(2001) 599 final de 22 de octubre de 2001].

32 – Sentencias Gibbs, antes citada (apartado 19), y de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania (C-427/98, Rec. p. I-8315), apartados 28 y 29.

33 – Apartado 44. Recuérdese que se trataba del precio de las habitaciones y de la media pensión practicados por el hotel cuando los clientes no optaban por el viaje combinado.

34 – Punto 72.

35 – He mencionado las razones que indujeron al legislador comunitario a establecer regímenes especiales en beneficio de esos operadores económicos en los puntos 3 a 5 y 39 de mis conclusiones en el asunto Harbs (sentencia de 15 de julio de 2004, C-321/02, Rec. p. I-0000).

36 – Véase, en relación con las dificultades técnicas que puede plantear el desglose en el caso de los transportes aéreos, la sentencia de 27 de octubre de 1990, Comisión/Alemania, antes citada (apartado 12).

37 – Sentencias de 15 de julio de 1964, Van der Veen (100/63, Rec. pp. 1105 y ss., especialmente p. 1121); de 2 de diciembre de 1964, Dingemans (24/64, Rec. pp. 1259 y ss., especialmente p. 1273); de 22 de octubre de 1998, Jokela y Pitkäranta (asuntos acumulados C-9/97 y C-118/97, Rec. p. I-6267), apartado 30; de 25 de febrero de 1999, Trans-Ex-Import (C-86/97, Rec. p. I-1041), apartado 15; de 7 de septiembre de 1999, De Haan (C-61/98, Rec. p. I-5003), apartado 29, y de 10 de mayo de 2001, Veedfald (C-203/99, Rec. p. I-3569), apartado 31.

38 – El Gobierno del Reino Unido señala que en junio de 1997 My Travel vendió billetes de avión con destino Palma (España), a 18 precios diferentes (apartado 4.15 de sus observaciones escritas).